

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Vâlcea

**DECIZIA NR . din .2005**

**privind modul de soluționare a contestației formulata de S.C....., înregistrata la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea .**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizata de Structura de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal asupra contestației formulate de S.C....., înregistrata la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma de ..... stabilita prin raportul de inspecție fiscala oi prin decizia de impunere încheiate de organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscala - Activitatea de Control Fiscal reprezentând: impozit pe profit suplimentar, dobânzi impozit pe profit suplimentar, penalități de întârziere impozit pe profit suplimentar, TVA suplimentar, dobânzi TVA suplimentar; penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

Totodata, petenta contesta oi Dispoziția privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala comunicata petentei.

Contestația este semnata de soția administratorului împuternicita cu procura, existenta la dosarul cauzei .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevazut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata la data de 26.09.2005 .

Constatând ca în speța sunt întrunite condițiile prevazute la art.174 alin.(1) oi art.178, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competenta sa soluționeze contestația formulata de S.C.....

Procedura legala fiind îndeplinita s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constata urmatoarele:**

**A.** Petenta contesta Decizia de impunere oi Raportul de inspecție fiscala , motivând urmatoarele:

Petenta arata ca în raport cu procesul verbal din luna aprilie 2003 încheiat de D.G.F.P. Vâlcea, ce a avut ca obiectiv reverificarea perioadei aprilie 2001 - octombrie 2001, quantumul obligațiilor fiscale stabilite prin deciziile de impunere este lipsit de temei legal oi pe cale de consecința, nedatorat. Astfel, quantumul sumei pretinsa a fi datorata bugetului de stat nu constituie o creanța certa, lichida oi exigibila, pentru urmatoarele considerente :

- caracterul cert al creanței fiscale este înlaturat de contestația formulata împotriva masurilor stabilite prin P.V. din aprilie 2003 ;

- prin decizie serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P.Vâlcea a decis suspendarea soluționarii contestației formulate, pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penala, iar prin cererea introductiva de instanța, promovata în luna iulie 2003 a solicitat anularea actelor administrative emanând de la autoritatea fiscala ;

-Tribunalul Vâlcea prin sentința din octombrie 2003 s-a pronunțat, respingând cererea noastra ;

-recursul declarat în noiembrie 2003 împotriva sus menționatei sentințe s-a aflat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție București, instanța ce și-a declinat competența în iunie 2004 către Curtea de Apel Pitești .

**Referitor la pct.1 Impozit pe profit, Cap.III Constatari fiscale, petenta precizeaza urmatoarele :**

Petenta arata ca la data de 31.12.2002 conform declarației privind impozitul pe profit rectificativa depusa la A.F.P. Rm.Vâlcea înregistra o pierdere contabila pe care în mod eronat organele de inspecție fiscala au diminuat-o cu cheltuieli nedeductibile fiscal în raport de gradul de îndatorare.

De asemenea în anul 2003 , organele fiscale au diminuat pierderea fiscala declarata iar în anul 2004 deoi a declarat profit brut impozabil cu care a acoperit pierderea fiscala înregistrata în contul 117, organele fiscale în mod eronat au stabilit un impozit pe profit suplimentar cu dobânzi și penalități aferente.

**Cu privire la pct.3 Taxa pe valoarea adaugata :**

Petenta arata ca deoi pentru perioada supusa inspecției fiscale (ianuarie 2003 - decembrie 2004) rezulta suma negativa a TVA , în mod eronat organul de inspecție fiscala ia în calcul și TVA stabilit prin PV din aprilie 2003 calculând nejustificat accesorii nedatorate, cât și stabilirea unui debit suplimentar, provenit din TVA colectata la stocul de marfa și TVA colectata la avansurile primite și înregistrate în contabilitate.

În concluzie petenta solicita urmatoarele :

- admiterea contestației promovate ;
- anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale ;
- anularea constatarilor nelegal efectuate de reprezentanții organului fiscal în ceea ce privește stabilirea de "impozit pe venit suplimentar" și taxa pe valoarea adaugata.

**B. Din actul de control contestat rezulta urmatoarele:**

Din obiectul de activitate prevazut în actul constitutiv al S.C..... acesta a desfauraturat în perioada supusa inspecției fiscale urmatoarele activități ;

- comerț cu piese accesorii pentru autovehicule ;
- întreținerea și repararea autovehiculelor în sistem service auto ;
- comisionarea și vânzarea autovehiculelor din import .

Activitatea principala desfauraturata de societate este "Reparații de autovehicule executate în unitați organizate de tip industrial ", cod CAEN 5022 .

Perioada supusa inspecției fiscale este :

- 01.10.2002 - 31.12.2004 pentru impozitul pe profit;
- 01.01.2003 - 31.12.2004 pentru TVA și impozitul pe veniturile din salarii etc .

**1. Impozitul pe profit**, a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii 414/2002 privind impozitul pe profit, HGR 958/2002 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 414/2002, a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, a HGR 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 precum și în baza actelor și documentelor primare de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor, a registrului jurnal și a declarațiilor trimestriale și anuale a impozitului pe profit pentru perioada 01.10.2002 - 31.12.2004 .

Prin PV din 08.04.2003 organul de inspecție fiscala a stabilit la 30.09.2002 o pierdere fiscala în suma de 190.919.824 lei și majorari de întârziere datorate de 4.886.551 lei aferente impozitului pe profit datorat.

**La 31.12.2002** petenta înregistra pierdere contabila conform declarației privind impozitul pe profit rectificativa pentru anul 2002 depusa la AFP Rm.Vâlcea , pe care organele de inspecție fiscala au diminuat-o cu cheltuieli nedeductibile fiscal , reprezentând amenzi , penalități , amortisment nedeductibil fiscal , cheltuieli cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar urmare calculului gradului de îndatorare.

În conformitate cu prevederile art.10, alineat 2 și 3 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au calculat gradul de îndatorare, rezultând o valoare mai mare decât 1(2.72), drept pentru care au determinat cât din aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal și cât sunt deductibile .

**La 31.12.2003**, petenta declară pierdere fiscală diminuată de organele fiscale cu cheltuieli din amenzi și penalități, cheltuieli din dobânzi și pierdere netă din diferențe de curs valutar , precum și pierderea de recuperat din anii precedenți .

Urmare calculului gradului de îndatorare care a depășit valoarea 1(2.96), și în anul 2003, organele de inspecție fiscală au limitat cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar conform art.10, alin.2 și 3 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit .

**La 31.12.2004** petenta declară conform formularului 20 - contul de profit și pierdere-depus la AFP Rm.Vâlcea profit brut impozabil pentru care nu a calculat, înregistrat, declarat și nu a virat impozit pe profit deoarece conform evidenței sale contabile avea de acoperit pierderea înregistrată în contul 117 - rezultatul reportat .

Urmare inspecției fiscale efectuate, la 31.12.2004 s-a majorat profitul impozabil declarat cu cheltuieli cu amenzi și penalități, cheltuieli din dobânzi și pierdere netă din diferențe de curs valutar conform art.23, alin.2 și 3 din Legea 571/2003 și venituri din adaos aferent stoc de marfa la 31.12.2004, lipsa, conform art.19, alin.1 din Legea 571/2003 coroborat cu pct.13 din HG 44/2004 privind normele de aplicare a Legii 571/2003.

Pentru diferența stabilită suplimentar la impozit pe profit au fost calculate accesoriile până la data de 27.07.2005 conform art.115 pentru dobânzi și art.120 pentru penalități de întârziere din O.G.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar rămase nedeductibile urmarea calculului gradului de îndatorare se vor raporta în perioada următoare în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora în conformitate cu art.23, alin.2 din Legea 571/2003 coroborat cu punctul 69 din HG 44/2004 privind normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal .

**2. Taxa pe valoarea adăugată**, a fost verificată în baza prevederilor Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și HGR 598/2002, a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, a HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, precum și în baza actelor și documentelor primare, facturi fiscale, raport zilnic emis de aparatul de marcat electronic fiscal a jurnalelor pentru vânzări și cumpărări, registrul jurnal și deconturile lunare TVA pentru perioada ianuarie 2003 - decembrie 2004 .

Ultima verificare financiară fiscală a TVA o reprezintă PV din luna aprilie 2003 cu perioada verificată 01.11.2001-31.12.2002 prin care s-au stabilit de plată, obligațiile fiscale constând în TVA de plată ,majorări de întârziere , penalități de întârziere sume ce nu au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei și nu au fost virate la bugetul de stat .

Urmare verificării efectuate pe perioada de la ultima verificare și până la data de 31.12.2004, organele de control au stabilit un debit suplimentar la sursa TVA care se compune din

-TVA colectată la stocul de marfa (cont 371- sold debitor) la 31.12.2004 în conformitate cu prevederile art.128, alin.3, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

ACF Vâlcea a emis Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală către S.C....., prin care s-a dispus efectuarea inventarierii patrimoniului și a situațiilor analitice pentru conturile 401- furnizori, 411 -clienți, 419 - clienți creditori , 409 -furnizori debitori , 455 -sume datorate asociaților , 461- debitori diverși, 462- creditori diverși, 473- operațiuni în curs de clarificare, cu termen de realizare 19.07.2005 .

Agentul economic a prezentat liste de inventar cu modificări și otersaturi pe listele de inventar întocmite la 31.12.2003, nesemnate. Nu a fost prezentată decizie scrisă de inventariere, nu s-a stabilit comisia de inventariere și nici rezultatele inventarierii. Astfel, nu

au fost respectate prevederile Legii 82/1991, republicata cu privire la inventarierea patrimoniului oi nici prevederile OMFP1753/2004 privind organizarea oi efectuarea elementelor de activ oi pasiv .

- TVA colectata de organul de inspectie fiscala la avansurile primite de S.C..... oi înregistrate în contabilitate în contul 419 - avansuri clienți la 31.12.2004, conform prevederilor art.134, alin.5, lit.b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal .

Pentru debitul suplimentar în suma de.....lei au fost calculate pâna la data de 27.07.2005, accesorii, reprezentând dobânzi oi penalități de întârziere .

**II.Luând în considerare constatarile organului de control, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum oi actele normative în vigoare pe perioada supusa impunerii, se rețin urmatoarele:**

Direcția Generala a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investita sa se pronunțe daca impozitul pe profit suplimentar, TVA suplimentar, dobânzi oi penalități de întârziere aferente, stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Activității de Control Fiscal Vâlcea este legal datorata de petenta .

**1.Referitor la impozitul pe profit, dobânzi oi penalități de întârziere se rețin urmatoarele :**

**În fapt**, la data de 25.03.2003, petenta a declarat pentru anul 2002, rectificativ, pierdere contabila .

Totodata în anul 2002, societatea a înregistrat cheltuieli reprezentând amenzi penalități (cont 671) oi amortisment nedeductibil fiscal potrivit procesului verbal din aprilie 2003 .

Totodata societatea nu a ținut cont oi nu oi-a calculat gradul de îndatorare a capitalului, funcție de care cheltuielile cu dobânzile oi pierderea neta din diferențe de curs valutar, sunt deductibile sau nedeductibile.

La 31.12.2003, conform declarației privind impozitul pe profit depusa la AFP a municipiului Rm.Vâlcea societatea a declarat pierdere fiscala .

În anul 2003, societatea a înregistrat cheltuieli, reprezentând amenzi penalități (cont 671).

Totodata societatea nu a ținut cont oi nu oi-a stabilit gradul de îndatorare al capitalului, funcție de care cheltuielile cu dobânzile oi pierderea neta din diferențe de curs valutar, sunt deductibile sau nedeductibile.

La 31.12.2004, societatea a declarat conform formularului 20 contul de profit oi pierdere deus la AFP a municipiului Rm.Vâlcea, un profit brut impozabil pentru care nu a calculat, înregistrat, declarat oi virat impozit pe profit, întrucât în contul 117 " Rezultatul reportat " înregistra pierdere de recuperat .

Totodata în anul 2004, societatea a înregistrat cheltuieli, reprezentând amenzi penalități (cont 658.1) oi venituri din adaos aferent stoc de marfa la 31.12.2004 ,constatat lipsa .

Totodata societatea nu a ținut cont oi nu oi-a stabilit gradul de îndatorare al capitalului, funcție de care cheltuielile cu dobânzile oi pierderea neta din diferențe de curs valutar, sunt deductibile sau nedeductibile.

**În drept**, art.7, alin1 din **Legea 414/27.06.2002 privind impozitul pe profit precizeaza :**

" Profitul impozabil se calculeaza ca diferența între veniturile realizate din orice sursa oi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile oi se adauga cheltuielile nedeductibile.

Art.9, alineatul 7, lit.b oi j din același act normativ menționeaza care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil :

" (7) Potrivit prezentei legi, **cheltuieli nedeductibile sunt** :[...]

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. (...)

j) cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii . "

Art.10, alineatele 1, 2 și 3 din Legea 414/2002 precizează următoarele :

"Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu .

În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se raportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora .

În cazul în care cheltuielile din diferențe de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobândă, în sensul alin.1 și 2, deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitărilor prevăzute în aceste alineate . "

Aceste prevederi legale sunt preluate și de Legea 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate de la 01.01.2004 , la art.19 , alin .1, art.21, alin.4, lit.b și art.23, alin.1 ,2 și 3, astfel :

Art.19, alin.1 precizează :

" Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare ."

La art.21, alin 4 din același act normativ se menționează care sunt cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, astfel :[...]

" b) Dobânzile / majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autorități române, potrivit prevederilor legale .(...)

De asemenea art.23 , alineatele 1,2 și 3 precizează :

" (1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale .

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se raportează în perioada următoare, în condițiile alin.1, până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobândă, potrivit alin.(1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin.(1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului . "

Din prevederile legale menționate se reține că o regulă generală ca profitul impozabil se determină ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă **cheltuielile nedeductibile**.

De asemenea, atât Legea 414/2002 privind impozitul pe profit cât și Legea 571/2003 privind Codul fiscal operabile pe perioada supusă controlului, la sursa impozit pe profit reglementează care sunt cheltuielile nedeductibile care se adaugă la calculul profitului impozabil. Astfel, se reține că la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, celelalte cheltuieli fiind considerate cheltuieli nedeductibile care se adaugă la calculul rezultatului fiscal.

Cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar sunt deductibile sau nedeductibile la calculul profitului impozabil în funcție de valoarea gradului de îndatorare a capitalului care are o metodologie specifică de calcul reglementată prin aceste prevederi legale.

Astfel, conform prevederilor Legii 414/2002 privind impozitul pe profit cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil numai în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât 1, iar în situația în care depășește această valoare, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. În ceea ce privește cheltuielile din diferențe de curs valutar, se reține că în situația în care depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența rezultată va fi tratată ca o cheltuială cu dobândă, deductibilitatea acestora fiind stabilită în raport de valoarea gradului de îndatorare a capitalului.

Prin Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la 01.01.2004, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile la calculul profitului impozabil dacă gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei, iar dacă depășește această valoare, aceste cheltuieli sunt integral nedeductibile. De asemenea, dacă cheltuielile din diferențe de curs valutar depășesc valoarea veniturilor din diferențe de curs valutar, diferența rezultată este tratată ca o cheltuială cu dobândă procedându-se la stabilirea deductibilității sau nedeductibilității acestora ca în cazul cheltuielilor cu dobânzile.

Totodată, atât Legea 414/2002 privind impozitul pe profit cât și Legea 571/2003 privind Codul fiscal permite persoanelor impozabile raportarea cheltuielilor cu dobânzile și a pierderilor nete din diferențe de curs valutar ramase nedeductibile urmând calculul gradului de îndatorare a capitalului, în perioadele următoare până la deductibilitatea integrală a acestora cu respectarea prevederilor legale.

Drept urmare se reține că, deși petenta a înregistrat și declarat pierdere contabilă în anul 2002 și respectiv pierdere fiscală în anul 2003, precum și profit impozabil în anul 2004 în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea și respectiv majorarea bazei impozabile cu cheltuielile nedeductibile constatate și înregistrate în evidența contabilă de petenta.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, precum și susținerea petentei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au stabilit eronat impozit pe profit suplimentar se reține că acesta a fost legal stabilit în sarcina petentei, contestația formulată pentru acest capăt de cerere aparând ca neîntemeiată.

În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit că datorat debitul reprezentând impozit pe profit pe cale de consecință se reține că aceasta datorează dobânzi și penalități de întârziere aferente debitului care le-a generat, contestația aparând ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere se rețin următoarele :**

**În fapt,** la data de 31.12.2004 înregistrată în contul 371 "Marfuri" (sold debitor) un stoc de marfa de peste 2 miliarde lei, conform balanței de verificare existentă în copie la

dosarul cauzei. De asemenea în contul 419 " Clienți creditori ", petenta înregistra avansuri pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata la data încasarii acestora .

Prin Dispoziția privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscală, Activitatea de Control Fiscal Vâlcea a dispus efectuarea inventarierii patrimoniului de către petenta oia situațiilor analitice pentru conturile 401 -furnizori, 411- clienți , 419 - clienți creditori , 409 - furnizori debitori, 455 - sume datorate asociaților, 461 - debitori diveroi, 462 - creditori diveroi, 473 - operațiuni în curs de clarificare cu termen de realizare 19.07.2005 .

Urmare acestei dispoziții petenta a prezentat organelor de control un centralizator al marfurilor denumit " liste de inventar cont 371 la 31.12.2004" din care rezulta ca are un stoc de marfa faptic de aproximativ 2 miliarde lei .

**În drept**, Normele privind organizarea oia efectuarea inventarierii elementelor de activ oia de pasiv aprobate prin Ordinul 1753/22 noiembrie 2004 precizeaza care sunt etapele în efectuarea inventarierii elementelor patrimoniale :

"3.În temeiul prevederilor Legii nr.82/1991, republicata, cu modificările oia completările ulterioare, unitațile au obligația sa efectueze inventarierea generala a elementelor de activ oia de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o data pe an pe parcursul funcționarii lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum oia în urmatoarele situații:

**a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevazute de lege;[...]**

6. Raspunderea pentru buna organizare a lucrarilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicata, cu modificările oia completările ulterioare, oia în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, **revine administratorului [...]**.

7. Inventarierea elementelor de activ oia de pasiv se efectueaza de către **comisii de inventariere**, formate din cel puțin doua persoane, numite prin decizie scrisa, emisa de persoanele autorizate prevazute la pct. 6. În decizia de numire se menționeaza în mod obligatoriu componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusa inventarierii, data de începere oia de terminare a operațiunilor.[...].

19.Toate bunurile ce se inventariaza se înscriu în **listele de inventariere**, care trebuie sa se întocmeasca pe locuri de depozitare, pe gestiuni oia pe categorii de bunuri.

32. Pentru toate celelalte elemente de activ oia de pasiv, cu ocazia inventarierii, **se verifica realitatea soldurilor conturilor** respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atoa la listele respective dupa primirea confirmării.

33.[...] **Listele de inventariere se semneaza pe fiecare fila de către membrii comisiei de inventariere oia de către gestionar.[...]**

34. Inventarierea elementelor de activ ale unitații se materializeaza prin înscrierea acestora, fara spații libere oia fara otorsaturi, în formularul "Lista de inventariere" (cod 14-3-12), prezentat ca model în anexa la prezentele norme. Acest formular serveote ca document pentru stabilirea lipsurilor oia a plusurilor de bunuri oia valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum oia pentru constatarea deprecierilor.

35.[...] **În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizeaza cu intrările sau ieoirile din perioada cuprinsa între data inventarierii oia data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar sa fie reflectata situația reala a elementelor de activ oia de pasiv.**

36. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic oia înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativa (fioele de magazie) oia din contabilitate.[...].

47. **Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.[...].**

Articolul 128, alin.1 oi alin.3 litera e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza urmatoarele :

" Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care acționeaza în numele acestuia .

Sunt, de asemenea, considerate livrari de bunuri efectuate cu plata, în sensul alin.1:[....];

**e) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu excepția celor prevazute la alin.9, lit.a oi c "**

Din actul normativ privind inventarierea patrimoniului se reține ca unitațile au obligația sa efectueze inventarierea generala a elementelor de activ oi de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o data pe an pe parcursul funcționarii lor, precum oi la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului .

Raspunderea pentru buna organizare a lucrarilor de inventariere revine administratorului care trebuie sa stabileasca comisia de inventariere, prin decizie scrisa în care va specifica componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusa inventarierii, data de începere oi de terminare a operațiunilor.

De asemenea toate bunurile care se inventariaza se înscriu în formularul lista de inventariere prevazut de legislația în vigoare, care se semneaza pe fiecare fila de catre membrii comisiei de inventariere oi de catre gestionar, iar rezultatele inventarierii se înscriu într-un proces verbal. Rezultatul inventarierii se stabileste prin compararea datelor din evidența tehnico - operativa oi contabila cu datele constatate faptic oi înscrise în listele de inventariere .

Totodata, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, bunurile constatate lipsa din gestiune cu excepția bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale oi a perisabilităților, în limitele prevazute de lege, constituie livrare de bunuri cu plata, intrând în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata .

Având în vedere situația de fapt oi de drept prezentata se reține ca " listele de inventar " prezentate de societate urmare solicitarii organelor de control nu au fost întocmite pe formularele prevazute de Ordinul 1753/2004, nu au fost semnate de membrii comisiei de inventariere oi de gestionar. De asemenea, nu a fost emisa decizie scrisa de catre administrator prin care sa se stabileasca componența comisiei de inventariere oi nici nu au fost prezentate rezultatele inventarierii .

Din raportul de inspecție fiscala, organele de soluționare a contestației au reținut ca organele de inspecție fiscala au stabilit ca stocul de marfa înregistrat în evidența contabila a petentei la 31.12.2004 este lipsa în gestiune pentru care au colectat TVA , pornind de la considerentul ca aceasta nu a efectuat inventarierea patrimoniului conform prevederilor legale, precum oi faptul ca listele de inventariere prezentate cu modificari oi otersaturi sunt de fapt, cele de la 31.12.2003.

În baza prevederilor Ordinului 519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu adresa nr.32051/13.10.2005, organele de soluționare a contestației au solicitat organelor de inspecție fiscala stabilirea situației de fapt fiscale privind constatarile referitoare la lipsa în gestiune, întrucât din raportul de inspecție fiscala nu rezulta daca stocul de marfa (cont 371 - sold debitor) înregistrat în evidența contabila a societății la 31.12.2004 mai exista sau nu faptic.

Prin procesul verbal încheiat urmare acestei solicitari, organele de inspecție fiscala din cadrul Activității de Control Fiscal Vâlcea au stabilit situația privind stocul de marfa faptic existent la 31.12.2004, pe baza inventarului efectuat la data de 19.10.2005 (liste de inventar existente în copie la dosarul cauzei) de împuternicitul sa reprezinte societatea de catre administrator, a documentelor primare oi de evidența contabila, jurnale de vânzari oi

cumparari, registru jurnal, precum oi deconturile de TVA pentru perioada ian.2005 - 19.10.2005.

Din nota explicativa luata doamnei care a reprezentat societatea în calitate de împuternicit (existenta în copie la dosarul cauzei) rezulta ca aceasta nu cunoaote carui fapt se datoreaza lipsa în gestiune oi nici daca cineva ar fi raspunzator de aceasta lipsa .

În consecința, pentru lipsa în gestiune astfel constatata, s-a **recalculat TVA datorata de societate** .

Drept urmare, se reține ca în mod eronat organele de inspecție fiscala au stabilit TVA suplimentar înscris în decizia de impunere, luând în considerare la stabilirea bazei impozabile a TVA întreg stocul de marfa înregistrat de petenta în contul 371 " Marfuri " la data de 31.12.2004, considerându-l lipsa în gestiune, fara a constata în fapt lipsa acestuia, urmând a se admite contestația petentei pentru TVA suplimentar, stabilit ca diferența între TVA suplimentar stabilit inițial oi TVA suplimentar determinat ulterior prin proces verbal .

În ceea ce priveote avansurile încasate oi înregistrate de societate în contul 419 " Clienți - creditori " pentru care petenta nu a colectat taxa pe valoarea adaugata, în drept sunt aplicabile prevederile art.134, alineat.5, lit.b din Legea 571/2003 care precizeaza :

" Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator oi intervine :[...]

b) la data încasarii avansului, în cazul în care se încaseaza avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. "

Drept urmare având în vedere situația de fapt oi de drept se reține ca în mod corect organele de inspecție fiscala au calculat **TVA suplimentar**, aferent avansurile încasate de petenta .

În ceea ce priveote accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara, reprezentând dobânzi oi penalități de întârziere, stabilite conform deciziei de impunere, speța supusa soluționării este daca acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi oi penalități de întârziere reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accesorium sequitur principale" .

Astfel, prin procesul verbal încheiat la data de 20.10.2005 la societate organele de inspecție fiscala au recalculat TVA suplimentar datorat de petenta aferent lipsei în gestiune. Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulate de petenta organele de inspecție fiscala au recalculat dobânzile oi penalitățile de întârziere aferente TVA suplimentar.

În consecința, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul reprezentând TVA suplimentar pe cale de consecința se reține ca aceasta datoreaza dobânzi oi penalități de întârziere aferente debitului care le-a generat, urmând a se admite contestația pentru dobânzile oi penalitățile de întârziere aferente TVA suplimentar recalculat.

Referitor la susținerea petentei potrivit careia în mod eronat au fost calculate accesorii aferente debitului reprezentând TVA suplimentar stabilit prin procesul verbal din luna aprilie 2003, pentru care prin decizie s-a dispus suspendarea soluționării contestației pâna la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penala, aceasta nu poate fi reținuta în soluționarea favorabila a cauzei deoarece introducerea contestației pe cale administrativa nu suspenda obligația la plata a debitelor stabilite.

În drept art.185 alin.1 din OG 92/2003 republicata la data de 26.09.2005 privind Codul de procedura fiscala precizeaza :

" Introducerea contestației pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal ."

### **3.Referitor la contestația petentei împotriva Dispoziției privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala .**

În fapt, prin Dispoziția privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala întocmita în baza art.102, alin.9 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata oi pct.102.7 din Hotarârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, s-au dispus urmatoarele masuri :

- înregistrarea în evidența contabilă de către societate a rezultatelor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală ;

- reglarea evidenței fiscale ( registrul fiscal pentru stabilirea profitului impozabil și al impozitului pe profit) pentru sursa impozit pe profit în conformitate cu constatările stabilite prin Raportul de inspecție fiscală.

De asemenea s-a făcut mențiunea ca în conformitate cu prevederile art.174 și 176 din OG92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, împotriva măsurilor dispuse prin prezenta dispoziție se poate face contestație, în termen de 30 de zile de la comunicare, care se depune la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decaderii .

**În drept** , art.179 alin.1 și alin.2 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală prevede:

"(1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale, precum și accesoriile ale acestora al căror quantum este sub 500.000 lei RON, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz , de către organul fiscal stabilit la art.33 alin.3 [...].

(2)Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ".

Așa cum reiese din dispozițiile art.179 din OG 92/2003, legiuitorul a stabilit o competență de soluționare a contestațiilor în cadrul aceleiași direcții a finanțelor publice teritoriale, diferită, în funcție de natura actului administrativ fiscal atacat.

În situația în care acest act este o decizie de impunere, un act asimilat acesteia așa cum apare definit la art. 86 din OG 92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, sau un titlu de creanță vamală, competența de soluționare aparține unor organe special constituite la nivelul direcției teritoriale, așa cum apar definite la art.179 alin.1 lit.a din același act normativ.

În situația în care se contestă un alt act, care îmbracă caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii și nu intră în categoria celor anterior menționate, legiuitorul a stabilit ca este competent să soluționeze contestația formulată împotriva acestuia, în suau organul fiscal care l-a emis, respectiv Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal.

Pct. 5.4 din OMF 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală precizează :

" Competența de soluționare este dată de quantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe , contribuții stabilite de plată de către organul fiscal, precum și accesoriile ale acestora, sau de quantumul total al taxelor impozitelor, contribuțiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituite, după caz .[...]

Astfel, urmarea măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția nr.... nu au fost stabilite obligații bugetare suplimentare și nu a fost emisă decizie de impunere.

Așa fiind, organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat de petență, au competența materială conferită prin lege, de a se ocupa cu soluționarea contestației privitor la acest capăt de cerere.

Având în vedere prevederile legale menționate și ținând cont de faptul că în sarcina petentei nu au fost stabilite obligații suplimentare prin Dispoziția nr...., contestația privind acest capăt de cerere se va înainta Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal spre a se pronunța asupra acesteia.

Referitor la speța supusă soluționării, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Vâlcea , opiniază în același sens .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.175 alin.(1) art.179 alin.(1) lit. a) și art.186 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală rep. la 26.09.2005 se:

### **D E C I D E :**

**Art.1** Respingerea contestației formulate de **S.C.....** ca neîntemeiată pentru impozit pe profit suplimentar, dobânzi și penalități de întârziere, TVA suplimentar, dobânzi și penalități de întârziere

**Art.2** Admiterea contestației formulate de **S.C.....** ca întemeiată pentru TVA suplimentar, dobânzi și penalități de întârziere.

**Art.3** Transmiterea contestației **S.C.....**, pentru capatul de cerere privind măsurile dispuse prin Dispoziția, Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, organ competent să o soluționeze potrivit art.179 alin.2 din OG 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

Decizia este definitivă pe linie administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**